Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30687 du rôle
Inscrit le 13 juin 2012

Audience publique du 10 avril 2013

Recours formé par
Monsieur ... ..., ...
contre une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30687 du rôle et déposée le 13 juin 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Anne-Marie Schmit, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., …, demeurant à …, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2012 prise sur réclamation contre un bulletin d'appel en garantie émis le 4 juillet 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 12 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Anne-Marie Schmit au nom et pour compte de Monsieur ... ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jérôme Guillot, en remplacement de Maître Anne-Marie Schmit, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 mars 2013.

En date du 4 juillet 2011, le bureau d'imposition RTS ..., désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... ..., en sa qualité de gérant administratif de la société à responsabilité limitée ... et Cie s.à r.l., ci-après dénommé « la société ... », un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2010 et 2011.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... et Cie Sàrl, immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*

Année 2010 ... principal ... intérêts

Année 2011	*...*	*principal*	*... intérêts*
Total	*...*		*...*

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro 1010 du 24.04.2008 que vous avez été nommé gérant (administratif) de la société ... et Cie Sàrl à l'assemblée générale du 17.03.2008. En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature conjointement avec celle de ... ... à partir de cette date.

En votre qualité de gérant vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2010 et 2011. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ... € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérant, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... et Cie Sàrl et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 01.01.2010 au 31.05.2011, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... et Cie Sàrl. (CA du 6 mai 2003 no 15989C).

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ...- € qui se compose comme suit :

Année 2010	*...*	*principal*	*... intérêts*
Année 2011	*...*	*principal*	*... intérêts*

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... et Cie Sàrl sur les traitements et salaires de son personnel.

En tant que codébiteur solidaire vous êtes invité à payer le montant de ....euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, jusqu'au 15.08.2011 à Monsieur le receveur de

l'Administration des contributions directes à ... au CCPL LU 04 1111 0121 6035 0000, tout en indiquant le numéro fiscal ....

Un B.a.g. pour la même société a été envoyé à Monsieur ... . »

Par courrier de son mandataire du 19 juillet 2011, Monsieur ... ... introduisit, ensemble avec Monsieur ... ..., une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 16 mars 2012, inscrite au numéro C 16892A du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... ... en les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 20 juillet 2011 par Maître Anne-Marie Schmit, au nom des sieurs ... ... et ... ..., demeurant à ... respectivement à ..., pour réclamer contre les bulletins d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition RTS ... en date du 4 juillet 2011;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que si l'introduction par une requête unique de deux demandes distinctes mais néanmoins semblables, n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites (cf. CE 6.2.1996, no 8925); que la présente décision portera sur la réclamation dirigée contre le bulletin d'appel en garantie émis à l'encontre du sieur ... ..., le recours dirigé contre le bulletin d'appel en garantie émis à l'encontre du sieur ... ... étant vidé séparément sous le numéro du rôle C 16892;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2010 et 2011 au motif qu'il aurait, en sa qualité de représentant légal de la société ... et Cie s.à r.l., actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions;

Considérant que le réclamant présente une réclamation contre le prédit bulletin d'appel en garantie en insistant sur le fait que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO);

que la responsabilité de l'administrateur délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle);

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3);

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle);

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision invoque en particulier le fait que le réclamant a été nommé à la fonction de gérant administratif de la société ... et Cie s.à r.l. lors de l'assemblée générale du 17 mars 2008 tel que publié au Mémorial C n° 1010 du 24 avril 2008 et que dans cette qualité il aurait disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature conjointe avec celle de l'autre gérant à partir de cette date;

Considérant que lorsque plusieurs représentants susceptibles d'être tenus de remplir les obligations du représenté, il incombe à l'auteur de la décision de révéler les

circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre l'un plutôt que l'autre des représentants (décision directoriale du 21 mai 1990, numéro C5884 du rôle);

que l'auteur de la décision précise que non seulement le réclamant, mais aussi l'autre gérant administratif de la société a été constitué codébiteur solidaire conformément au § 109 AO;

Considérant qu'en cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du § 7 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement (TA du 14 juin 2010, n° 26277 du rôle);

Considérant que le réclamant ne conteste pas qu'il avait été nommé gérant administratif de la société suivant les documents publiés au Mémorial C;

Considérant que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment qu'il n'accomplit pas ses obligations fiscales, dont notamment celle de veiller à ce que les impôts dus soient payés à l'aide des fonds administrés;

Considérant que d'après une jurisprudence constante, le paiement de salaires sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration des contributions directes est à qualifier de fautif per se (Cour admin. du 6 mai 2003, n° 15989C du rôle, Cour admin. du 6 janvier 2011, n° 27126C du rôle, Tribunal admin. du 15 janvier 2009, n° 24145 du rôle);

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant administratif de la société ... et Cie s.à r.l. est incontestablement établie et que la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements pour les années 2010 et 2011 ainsi que les intérêts de retard y afférents est justifiée;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 juin 2012, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 16 mars 2012.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis, bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, ou encore un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s’ensuit qu’en l’espèce, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par Monsieur ... à l’encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur le mérite d’une réclamation introduite contre le bulletin d’appel en garantie dont il a fait l’objet.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi est recevable.

Il s’ensuit qu’il n’y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Au titre de la légalité externe de la décision directoriale du 16 mars 2012, le demandeur conclut à une absence de motivation en ce que la motivation fournie par le directeur se baserait sur des critères généraux et « *stéréotypés* », sans prendre en considération la situation de fait. A cet égard, le demandeur cite des jugements du tribunal administratif du 17 janvier 2005, n° 18171 du rôle, du 19 novembre 2007, n° 22315 du rôle, et celui du 6 juillet 2011, n° 27611 du rôle, ayant trait à la qualification du comportement fautif justifiant l’appel en garantie. Le demandeur soutient que plus particulièrement la décision ayant fait l’objet du recours ayant donné lieu au jugement du 6 juillet 2011 précité ayant annulé la décision du directeur déférée pour défaut de motivation, aurait été même plus détaillée et circonstanciée que celle de l’espèce.

En ce qui concerne la légalité interne de la décision, le demandeur conclut à une violation du paragraphe 109 (1) AO, en soutenant que le défaut de paiement de l’impôt ne saurait justifier à lui seul la notification d’un bulletin d’appel en garantie, mais qu’il faudrait apprécier et qualifier le caractère fautif du comportement de celui qui a fait l’objet de l’appel en garantie. A cet égard, le demandeur cite également différentes jurisprudences du tribunal administratif. Il appartiendrait en effet à l’administration de justifier une exécution fautive des obligations du représentant de la société envers l’administration des Contributions directes. A défaut par l’administration fiscale d’avoir mis en évidence en quoi il aurait commis une telle inexécution fautive de ses obligations, la décision violerait le paragraphe 109 (1) AO.

Le demandeur soutient ensuite que la décision serait entachée d’une erreur d’appréciation manifeste en soulignant que le caractère discrétionnaire reconnu à l’administration concernant la possibilité de poursuivre ou non le tiers responsable impliquerait en contrepartie une appréciation effective et explicite des circonstances justifiant la décision en raison. A cet égard, il invoque le paragraphe 7 (3) de la loi d’adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l’arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG » et le paragraphe 2 StAnpG. Dans la mesure où l’administration fiscale aurait procédé par voie d’une motivation « *stéréotypée* », sans indication des faits à la base de la prise de la décision litigieuse, ni du bien-fondé d’un lien de corrélation entre les faits et la décision, la décision du directeur serait entachée d’une erreur d’appréciation manifeste. L’erreur serait d’autant plus manifeste que la société ..., débiteur principal de l’impôt sur les salaires, aurait eu une activité réelle ayant occupé 111 salariés au jour de la faillite. Si dans l’affaire ayant donné lieu au jugement précité du 6 juillet 2011, le tribunal se serait montré clément à l’égard d’une société de domiciliation, cela serait d’autant plus vrai pour une société ayant eu une activité réelle.

En dernier lieu, le demandeur invoque un excès de pouvoir ainsi qu'une violation du principe de proportionnalité.

A cet égard, il soutient que sa situation serait celle d'une caution qui mériterait, eu égard à l'importance de la dette redue, à son honnêteté du fait de la faillite sur aveu et au fait que l'impôt collecté par la société serait le même que l'impôt sur le revenu propre à chacun des anciens salariés de la société en faillite, de pouvoir demander le bénéfice de discussion et le bénéfice de division avant de pouvoir être tenue personnellement responsable du paiement.

En outre, le demandeur soutient que le paiement de l'impôt réclamé entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité eu égard à sa personne, en se référant au paragraphe 135 AO. En se référant au paragraphe 2 StAnpG, il soutient encore que l'administration devrait renoncer à la demande en paiement puisqu'elle se heurterait à l'équité de par son caractère trop rigoureux et qu'elle compromettrait sa situation économique, le privant de moyens de subsistance indispensables.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement invoque le paragraphe 103 AO en vertu duquel les organes de la société doivent remplir les obligations que la loi impose à la société. Il souligne encore qu'en vertu de l'article 136 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », l'employeur serait tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans l'hypothèse d'un employeur, personne morale, cette obligation incomberait à l'organe ayant le pouvoir de représentation. Le délégué du gouvernement renvoie au paragraphe 109 AO posant les conditions de la mise en œuvre de la responsabilité d'un représentant d'une société pour conclure, en s'appuyant également sur diverses jurisprudences des juridictions administratives, que les conditions d'un appel en garantie seraient remplies en l'espèce.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la société ... en faillite depuis le 29 juin 2011 aurait omis de verser les retenues d'impôts dues sur les traitements et salaires de son personnel au titre des années 2010 et 2011 à hauteur de … euros en principal et intérêts. Le demandeur ainsi que Monsieur ... ... auraient été nommés gérants administratifs de la société et auraient pu engager la société par leurs signatures conjointes avec le gérant technique. Il donne à considérer qu'en tant que gérant administratif, le demandeur aurait été légalement et personnellement tenu d'accomplir les démarches administratives, y compris celles à l'égard des administrations fiscales et devrait veiller à ce que l'impôt sur le revenu des traitements et salaires soit retenu, déclaré et versé à l'administration des Contributions directes.

Il souligne que le demandeur aurait occupé une position clé dans la société ..., en ce sens que ce serait soit son intervention, soit celle de Monsieur ... ... qui aurait été requise pour la déclaration et le paiement des retenues sur les traitements et salaires au cours de la période d'imposition litigieuse. La responsabilité découlant du défaut d'exécuter les obligations fiscales de la société ... aurait ainsi nécessairement incombé du moins en partie au demandeur qui aurait assuré exclusivement, sinon du moins en large partie, la gestion journalière de la société. Dans ces conditions ce serait à bon droit que le bureau d'imposition aurait retenu un comportement fautif au sens du paragraphe 109 AO dans le chef du demandeur ainsi qu'un lien de causalité entre ce comportement et le défaut de paiement des retenues litigieuses.

Force est au tribunal de constater que les trois premiers moyens tels qu'ils sont présentés par le demandeur tournent tous autour de la justification par la partie étatique du

constat d'un comportement fautif dans le chef du demandeur et du bien-fondé de ce constat. En effet, le premier moyen tenant à un défaut de motivation tel qu'il a été invoqué par le demandeur se recoupe avec le moyen fondé sur une violation du paragraphe 109 AO, dans la mesure où le demandeur reproche en substance au directeur de ne pas avoir justifié le constat d'un comportement fautif dans son chef au regard de la situation de fait de l'espèce. D'autre part, le demandeur met en cause le bien-fondé de cette motivation, toujours en reprochant à l'administration d'avoir justifié sa décision par une motivation « *stéréotypée* » sans indiquer les faits à la base de la décision, ni un lien de corrélation entre les faits et la décision.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) LIR, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) StAnpG, dispose par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ». Dès lors, en cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG en vertu duquel ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le

bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux[1].

En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. Le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève en effet pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Quant à l'exercice de ce pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, force est de constater qu'il se dégage de la motivation fournie à la base de la décision du directeur, ensemble les explications fournies en cours d'instance par le délégué du gouvernement, que la responsabilité du demandeur a été engagée dans la mesure où il avait été nommé gérant administratif de la société ... en date du 17 mars 2008, ensemble avec Monsieur ... ..., et dans la mesure où il avait, en cette qualité, disposé, tout comme Monsieur ... ..., du pouvoir d'engager la société sous sa signature conjointe avec celle du gérant technique, qu'en qualité de gérant administratif il était personnellement tenu d'accomplir les démarches administratives, y compris celles à l'égard de l'administration fiscale, qu'il occupait une position clé dans la mesure où soit son intervention, soit celle de Monsieur ... ... était requise pour la déclaration et le paiement des retenues sur traitements et salaires, de sorte à conclure qu'il avait été en charge de la gestion journalière pour les années 2010 et 2011, lors desquelles l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de … euros était resté en souffrance. L'indication de ces motifs est à considérer comme suffisante au regard des principes dégagés ci-avant.

Quant au bien-fondé de la motivation, force est au tribunal de constater qu'il se dégage d'une publication au Mémorial C n° 1010 du 24 avril 2008 que depuis le 17 mars 2008, le demandeur, associé de la société ..., a été nommé gérant administratif, ensemble avec l'autre associé, Monsieur ... . Il se dégage encore de la même publication que durant les années fiscales litigieuses, la société a été valablement engagée par la signature conjointe du gérant technique et celle d'un des deux gérants administratifs. Il s'ensuit que la signature d'au moins l'un des deux gérants administratifs dont la responsabilité a été engagée était requise pour engager la société ..., de sorte que la déclaration et le paiement des retenues sur salaires et traitements était nécessairement à opérer par au moins l'un d'eux ou du moins devait se faire sous le contrôle d'au moins l'un des deux.

[1] cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu .

Force est encore de relever que le demandeur n'a pas contesté que cette charge lui incombait en tant que gérant administratif, mais s'est contenté de reprocher au directeur de n'avoir fourni qu'une motivation « *stéréotypée* » à l'appui de son constat d'un comportement fautif et de demander au tribunal de transposer au cas d'espèce la solution retenue dans d'autres affaires où un défaut de justification d'un comportement fautif a été retenu. S'il est vrai que le demandeur n'était pas le seul responsable de l'accomplissement de ces démarches administratives, dans la mesure où il existait un gérant technique et un deuxième gérant administratif, force est de relever, d'une part, que le demandeur n'a pas autrement contesté le choix de le poursuivre, et, d'autre part, il occupait néanmoins avec l'autre gérant administratif une position clé en ce sens que la signature d'au moins un des gérants administratifs était requise pour valablement engager la société et que le gérant technique ne pouvait pas agir sans la signature d'un des gérants administratifs, de sorte qu'*a priori*, à défaut d'autres contestations du demandeur, le choix du bureau d'imposition d'agir contre les deux gérants administratifs n'est pas critiquable.

Quant à l'appréciation de la faute commise du fait du défaut de paiement plus spécifiquement des impôts sur traitements et salaires, il convient encore de relever que lorsque le débiteur du revenu a opéré la retenue sans la continuer au fisc et a de ce fait nécessairement détourné les sommes retenues à d'autres fins, son comportement est en règle générale à considérer comme fautif puisque celui qui opère des retenues ne peut ignorer que la loi qui l'oblige à effectuer les retenues l'oblige également de transférer ces fonds au receveur (cf. « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », par Fabienne Rosen, Droit fiscal luxembourgeois IFA, édition Bruylant, 2008).

Le tribunal est dès lors amené à retenir que les explications fournies en l'espèce par la partie étatique permettent à suffisance, au regard des exigences posées par le paragraphe 109 AO et par le paragraphe 2 StAnpG, de motiver le constat d'un comportement fautif dans le chef du demandeur et la mise en cause de sa responsabilité et sont, par ailleurs, de nature à justifier légalement cette décision, sans que le directeur ait commis une erreur manifeste d'appréciation dans le cadre du pouvoir d'appréciation dont il est investi en vertu des dispositions légales précitées.

Cette conclusion n'est pas énervée par les considérations invoquées par le demandeur tenant au nombre de salariés occupés par la société ..., tenant à l'importance de la dette, ou encore à son honnêteté, voire par les développements ayant trait au bénéfice de discussion et de division.

En effet, contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, les conditions de mise en œuvre de la responsabilité du représentant d'une personne morale en matière fiscale ne sont pas celles d'un cautionnement régi par les dispositions des articles 2011 et suivants du Code civil, mais sont régies par des dispositions propres en matière fiscale. Ainsi, tel que cela a été relevé ci-avant, le représentant d'une personne morale répond, conformément au paragraphe 109 AO (« *haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen* »), d'une obligation personnelle et partant sa responsabilité est susceptible d'être engagée en même temps que le recours contre le contribuable lui-même, de sorte que c'est à tort que le demandeur invoque le « *bénéfice de discussion* » », défini comme le « *droit pour la caution d'exiger que le créancier poursuive d'abord la vente des biens du débiteur principal, à charge par elle d'avancer les frais de la poursuite et d'indiquer les biens à saisir* »[2], ce

[2] Vocabulaire juridique, Gérard Cornu

concept juridique n'étant pas applicable en tant que tel en matière fiscale et plus particulièrement en matière d'appel en garantie. D'autre part, en ce qui concerne le « *bénéfice de division* » invoqué par le demandeur, défini comme le « *droit accordé à chacune des personnes qui se sont portées caution d'une même dette d'exiger que le créancier réduise sa poursuite contre elle à la mesure de sa part dans la dette* »[3], ce concept tel qu'il est applicable en matière de cautionnement ne trouve pas non plus application en la présente matière, mais le moyen fondé sur ce concept peut tout au plus être lié à la question de l'appréciation du choix du bureau d'agir contre un ou plusieurs des créanciers définis au paragraphe 7 (3) StAnpG au regard des dispositions précitées du paragraphe 2 StAnpG. Or, tel que cela a été retenu ci-avant, à défaut par le demandeur de critiquer autrement ce choix, les considérations avancées en l'espèce par la partie étatique sont suffisantes pour justifier le choix d'engager la responsabilité du demandeur ensemble avec celle de l'autre gérant administratif. Dès lors, la seule affirmation du demandeur qu'il devrait bénéficier du « *bénéfice de division* » n'est pas de nature à énerver l'opportunité du choix opéré par la partie étatique, ni de retenir que ce choix soit disproportionné.

En ce qui concerne le reproche du demandeur que la perception de l'impôt entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité eu égard à la personne du contribuable, en citant le paragraphe 135 AO, force est au tribunal de constater que le moyen ainsi soulevé par le demandeur est propre à une demande de remise gracieuse au sens du paragraphe 131 AO. Or, ces arguments sont inopérants dans le cadre d'un recours contre une décision du directeur sur réclamation contre un bulletin d'appel en garantie.

Le critère d'équité, invoqué par le demandeur pourrait tout au plus être analysé au regard des principes rappelés ci-dessus et se dégageant du paragraphe 2 StAnpG, précité. Néanmoins, tel que cela a été retenu ci-avant, au regard des éléments du dossier, la décision tant de retenir une inexécution fautive de ses obligations à charge du demandeur que celle d'engager la responsabilité des deux gérants administratifs, a été prise en conformité avec le paragraphe 2 StAnpG et n'est pas à considérer comme disproportionnée. A cet égard, il convient de relever que la référence faite par le demandeur à l'importance de la dette, à son honnêteté vu l'aveu de la faillite et l'affirmation que l'impôt collecté par la société serait celui propre aux anciens salariés sont insuffisantes pour retenir que le critère d'équité n'ait pas été respecté par la directeur. Au contraire, force est de constater que l'importance de la somme des impôts en souffrance est de nature à aggraver la faute du gérant responsable du paiement des impôts. D'autre part, l'aveu de la faillite relève de l'obligation des représentants de la société qui se trouve en état de cessation de paiements, mais n'est pas de nature à amoindrir la responsabilité du représentant légal en vertu du paragraphe 109 AO. Ensuite, le paiement des retenues sur salaires constitue une obligation à charge de la société en tant qu'employeur, qui doit retenir l'impôt « *pour compte et à décharge du salarié* », conformément au paragraphe 136 (2) LIR, tout comme le paiement d'un impôt propre à la société, de sorte que le fait que les impôts non payés constituent des retenues sur traitements et salaires n'est pas de nature à amoindrir la responsabilité du demandeur ou encore de rendre inéquitable un appel en garantie à son égard.

Enfin, quant aux conséquences de l'appel en garantie sur la situation financière du demandeur, force est de constater, d'une part, que celui-ci, s'il devrait être amené à payer l'intégralité des sommes en souffrance, dispose d'une possibilité de recours contre le deuxième gérant administratif, et, d'autre part, qu'en tant que coresponsable du paiement des

[3] Vocabulaire juridique, Gérard Cornu

sommes litigieuses, le demandeur est à l'origine de l'importance de la dette fiscale de la société ..., de sorte que l'importance du montant réclamé n'est pas de nature à le délier de sa responsabilité. Pareillement, la circonstance que la société ... avait une activité « *réelle* » et occupait une centaine de salariés, n'est pas non plus une circonstance susceptible de délier le demandeur de sa responsabilité.

Partant, le tribunal est amené à conclure que c'est à bon droit que le directeur a déclaré non fondé la réclamation et a retenu que le bureau d'imposition a à juste titre engagé la responsabilité du demandeur pour le paiement de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2010 et 2011 de la société ... resté en souffrance.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestions que le recours est à déclarer non fondé.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.500 euros formulée par le demandeur est rejetée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation ;

au fond, le déclare non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.500 euros formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 10 avril 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10/4/2013
Le Greffier du Tribunal administratif